



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales

Carrera de Derecho

“La incidencia del Código Orgánico Administrativo en las actuaciones de la Administración Tributaria”

Trabajo de titulación previo a la obtención del título de Abogado de los Tribunales de Justicia de la República del Ecuador y Licenciado en Ciencias Políticas y Sociales

Autor:

Fernando Danilo Pintado Pineda

CI. 0703879346

Director:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

CI. 0301504643

Cuenca - Ecuador

24-octubre-2019



RESUMEN

La entrada en vigencia del Código Orgánico Administrativo provocó diversos cambios dentro de las diferentes actuaciones que realiza la administración pública, dichos cambios a su vez inciden en las actuaciones que realicen otras ramas administrativas, una de estas, es la rama tributaria, por lo que hay que determinar cuál es exactamente el área donde incide este cuerpo normativo en las actuaciones que realicen las distintas administraciones tributarias (Central, seccional o de excepción), es por ello, que el presente trabajo va encaminado a conocer las actuaciones que realiza la actuación tributaria, y que podrían verse afectadas por el Código Orgánico Administrativo, como los actos administrativos, recursos, tercerías y la ejecución de coactiva.

Palabras claves: Tributario. Administrativo. Acto Administrativo. Principios Tributarios. Recursos. Tercería. Ejecución.



ABSTRACT

The entry into force of the Organic Administrative Code caused several changes within the different actions performed by the public administration, these changes in turn affect the actions carried out by other administrative branches, one of these, is the tax branch, so there are that determining what exactly is the area where this regulatory body affects the actions carried out by the different tax administrations (Central, sectional or exception), is therefore, that this work is aimed at knowing the actions carried out by the tax action, and that could be affected by the Organic Administrative Code, such as administrative acts, resources, third parties and coercive execution.

Keywords: Tax. Administrative. Administrative Act. Tax Principles. Resource. Third Party. Execution.



ÍNDICE

RESUMEN	1
ABSTRACT	2
ÍNDICE.....	3
DEDICATORIA	8
AGRADECIMIENTO	9
CAPÍTULO I.....	10
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	10
1.1 Acto Administrativo Tributario	10
1.1.1 Concepto.....	10
1.1.2 Otras actuaciones administrativas	11
1.2 Principios establecidos en el Código Tributario	13
1.3 Facultades de la Administración Tributaria	20
1.3.1 Facultad Determinadora	20
1.3.2 Facultad Resolutiva	21
1.3.3 Facultad Sancionadora	23
1.3.4 Facultad Recaudadora	23
CAPÍTULO II.....	25
RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA	25
2.1 Recurso de Revisión en materia tributaria	25
2.1.1 Concepto.....	25



2.1.2 Naturaleza Jurídica.....	25
2.1.3 El Recurso de Revisión en el Código Tributario.....	26
2.2 Recurso de Apelación en el Procedimiento de Ejecución en materia tributaria	30
CAPÍTULO III	32
DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE EJECUCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	32
3.1 Ejecución de Coactiva en materia tributaria	32
3.1.1 Concepto.....	32
3.1.2 Naturaleza Jurídica.....	33
3.1.3 La Ejecución de Coactiva en el Código Tributario	34
3.2 Embargo en materia tributaria	36
3.2.1 Concepto.....	36
3.2.2 Naturaleza Jurídica.....	37
3.2.3 El Embargo en el Código Tributario	37
3.3 Tercerías en materia tributaria	41
3.3.1 Concepto.....	41
3.3.2 Naturaleza Jurídica.....	42
3.3.3 Las Tercerías en el Código Tributario.....	42
3.4 Remate en materia tributaria.....	44
3.4.1 Concepto.....	44
3.4.2 Naturaleza jurídica	45
3.4.3 El Remate en el Código Tributario	45



CAPÍTULO IV	50
ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DEL CÓDIGO ORGÁNICO ADMINISTRATIVO EN LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS	50
4.1 El Acto Administrativo Tributario en relación al Código Orgánico Administrativo	50
4.2 Recursos Administrativos en Materia Tributaria en relación con el Código Orgánico Administrativo	52
4.3 Procedimientos Administrativos de Ejecución en Materia Tributaria en relación con el Código Orgánico Administrativo.....	55
CONCLUSIONES.....	60
BIBLIOGRAFÍA	62



Cláusula de licencia y autorización para publicación en el Repositorio
Institucional

Fernando Danilo Pintado Pineda en calidad de autor y titular de los derechos morales y patrimoniales del trabajo de titulación "La incidencia de Código Orgánico Administrativo en las actuaciones de la Administración Tributaria", de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Asimismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el repositorio institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca, 24 de Octubre del 2019

Fernando Danilo Pintado Pineda

C.I.: 0703879346



Cláusula de Propiedad Intelectual

Fernando Danilo Pintado Pineda, autor del trabajo de titulación "La incidencia de Código Orgánico Administrativo en las actuaciones de la Administración Tributaria", certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor.

Cuenca, 24 de Octubre del 2019

Fernando Danilo Pintado Pineda

C.I.: 0703879346



DEDICATORIA

*El presente trabajo se lo dedico a mi familia,
que con su apoyo esto nunca habría sido posible.*



AGRADECIMIENTO

*Al Dr. Tiberio Torres Rodas,
Por su apoyo y guía en la culminación del presente trabajo.
A la Universidad de Cuenca y a todos los docentes que la conforman,
Por sus enseñanzas impartidas en sus aulas de clase.*



CAPÍTULO I

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1.1 Acto Administrativo Tributario

1.1.1 Concepto

El Código Tributario, no nos da una definición clara de lo que se entiende por Acto Administrativo Tributario, por lo que hay que desarrollar un concepto claro de lo que se entiende por este.

Para empezar a comprender lo que es un acto administrativo tributario, primero debemos definir lo que es, para esto, Christian Guzmán define al acto administrativo como:

“La decisión general o especial que, en ejercicio de la función administrativa, toma de forma unilateral la autoridad administrativa, y que afecta a derechos e intereses de particulares o de entidades públicas.” (Guzmán, 2013, pág. 317)

Agustín Gordillo, considera al acto administrativo:

“La declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa”. (Gordillo, 2014, pág. 199)

Así mismo, el artículo 98 del Código Orgánico Administrativo define al acto administrativo de la siguiente manera:

“Acto administrativo es la declaración unilateral de voluntad, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales o generales, siempre que se agote con su cumplimiento y de



forma directa. Se expedirá por cualquier medio documental, físico o digital y quedará constancia en el expediente administrativo.” (Código Orgánico Administrativo)

Teniendo estos conceptos como base, podemos definir que el acto administrativo tributario vendría a ser: La declaración unilateral de voluntad, que se ve realizada en el ejercicio de la función administrativa tributaria, que produce efectos jurídicos en forma individuales o generales de forma directa.

1.1.2 Otras actuaciones administrativas

Actualmente el Código Orgánico Administrativo, siguiendo la línea de la doctrina, ha catalogado otras actuaciones administrativas aparte del acto administrativo, mismos que son: los actos de simple administración, el hecho administrativo, el contrato administrativo y el acto normativo; a continuación, pasaremos a revisar cada uno de ellos:

- **Acto de simple Administración.-** El Código Orgánico Administrativo en su art. 120 nos define lo que es un acto de simple administración, siendo este:

“Art. 120.- Acto de simple administración es toda declaración unilateral de voluntad, interna o entre órganos de la administración, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales y de forma indirecta.” (Código Orgánico Administrativo)

- **Hecho Administrativo.-** El Código Orgánico Administrativo define al hecho administrativo de la siguiente forma:

“Art. 127.- Hecho administrativo. Es toda actividad material, traducida en operaciones técnicas o actuaciones físicas, ejecutadas en ejercicio de la función administrativa, productora de efectos jurídicos directos o indirectos,



sea que exista o no un acto administrativo previo.” (Código Orgánico Administrativo)

Este concepto que da nuestro ordenamiento jurídico empata a la perfección con lo que manifiesta Roberto Dromi, en donde para él:

“El hecho administrativo es toda la actividad material, traducida en operaciones técnicas o actuaciones físicas, ejecutadas en ejercicio de la función administrativa. Dicha actividad es productora de efectos jurídicos directos o indirectos.” (Dromi, 1998)

- **Contrato Administrativo.-** El art. 125 del Código Orgánico Administrativo nos define al contrato administrativo de la siguiente manera:

“Art. 125.- Contrato administrativo. Es el acuerdo de voluntades productor de efectos jurídicos, entre dos o más sujetos de derecho, de los cuales uno ejerce una función administrativa.” (Código Orgánico Administrativo)

Sin embargo, para Christian Guzmán, el contrato administrativo no es un acto administrativo, ya que este no implica una declaración de la administración pública, sino más bien un acuerdo de voluntades entre dos personas, siendo una de estas el Estado y la otra una persona natural o jurídica, ya sea esta particular o estatal. (Manual de Procedimiento Administrativo General, pág. 320)

- **Acto Normativo.-** Nuestro ordenamiento Jurídico, a través del Código orgánico Administrativo señala que:

“Art. 128.- Acto normativo de carácter administrativo.



Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de una competencia administrativa que produce efectos jurídicos generales, que no se agota con su cumplimiento y de forma directa.” (Código Orgánico Administrativo)

Ángel Cartuche, en su tesis de posgrado manifiesta que:

“El acto normativo es una manifestación de voluntad excepcional de la administración que nace del ejercicio de una potestad legislativa material atribuida a un órgano del Estado específicamente determinado.”
(Cartuche, 2012, pág. 13)

Estos actos jurídicos administrativos, al ser de origen administrativo y ser aplicables a toda institución administrativa, incluida la tributaria, son perfectamente aplicables dentro de las actuaciones que puedan ejecutar una administración tributaria.

1.2 Principios establecidos en el Código Tributario

La Administración Tributaria se rige por varios principios establecidos en el art. X del Código Tributario, siendo estos principios de obligatoria aplicación en todas las actuaciones que realice la Administración Tributaria, a continuación, pasaremos a revisar brevemente estos principios:

Principio de Legalidad.- Este principio establece que toda actuación que emane de la administración tributaria y todo tributo que se imponga tiene que ir acorde a lo que establece la Constitución y la ley y no aplicarse por la simple voluntad de los funcionarios públicos.

Tiene inmediata relación con el aforismo penal que establece “nullum crimen, nullum pena, sine lege”, lo que en derecho tributario sería “nullum tributo sine lege”; sin embargo, la existencia de una ley, por sí sola no es suficiente, ya que a más de eso, tiene que tener sustento y encajar a lo que establece la carta magna (Valdés, 2004), y es este cuerpo



normativo el que nos enseña cuales son los organismos que pueden legislar sobre los diferentes tributos aplicados en el país, y estos son:

“Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.” (Constitución de la República del Ecuador)

Principio de Generalidad.- Nos dice que “el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él”. (Saltos, 2017)

Pérez Royo manifiesta que “se trata de un principio conectado al de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal” (Pérez Royo, 2012, pág. 71)

Este principio nos manifiesta que todas las personas, que nos encontremos encasilladas dentro de algún hecho generador de tributos tenemos la obligación de cancelar a la administración tributaria el tributo que corresponda.

En este sentido, la Constitución de la República nos manifiesta en su art. 83 numeral 15 el principio de generalidad, mismo que expresa lo siguiente:

“Art. 83.- Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:



15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.” (Constitución de la República del Ecuador)

Principio de Igualdad.- Para un correcto entendimiento de este principio, hay que abordarlo desde tres puntos de vista diferentes, ya que en temas tributarios la igualdad se aplica a todos los temas tributarios, Fernando Hernández, citando a Álvaro Rodríguez Bereijó manifiesta lo siguiente:

- “Por un lado está la igualdad ante los impuestos, que es la manifestación de que todos deben soportar por igual las cargas impositivas para el sostenimiento de los gastos públicos, sin acepción de personas ni privilegios de clase
- Por otra parte, figura la igualdad en los impuestos, esta igualdad parte del gravamen común como obligación tributaria, pero además es necesario que dicha igualdad atienda o se fije en función de la capacidad económica de cada uno, de suerte que contribuyan igual los que igual renta o patrimonio dispongan.
- Por último, este autor nos presenta la igualdad tributaria por medio de los impuestos, siendo esta igualdad la destinada a corregir las desigualdades sociales por la vía de una mayor tributación a quienes tienen mayor riqueza. Es el denominado Derecho desigual para realizar la igualdad.” (Hernández, 2015)

En el primer punto de vista, como el mismo Fernando Hernández nos manifiesta, se asemeja al principio de generalidad en virtud que manifiesta que cada hecho generador es causante de un tributo, mismo que debe ser subsanado por la persona correspondiente, independientemente de la situación que esta tenga, se podría decir que es el clásico concepto de igualdad ante la ley.



El segundo punto de vista está ligado más a la igualdad material que tengas las personas en los tributos, siendo que los tributos que estos tengan que cancelar a la administración tributaria vayan de acuerdo a lo que generan.

El tercer punto de vista en cambio, más que igualdad, se consideraría que está ligado a la equidad, mismo que se relaciona con el art. 300 de la Constitución que establece a la equidad como un principio rector dentro del régimen tributario, por lo que este tercer punto de vista sería el más adecuado al ordenamiento jurídico del país.

Siguiendo esta línea de pensamiento, Ramón Valdés Costa considera que se puede hablar de cuatro terminologías en lo que respecta a la igualdad, siendo estas las siguientes:

- Igualdad en la Ley.- Dentro de este enunciado, se considera que hay una distinción en lo que se refiere a la igualdad jurídica e igualdad económica, la primera haciendo relación a lo que se establece en nuestro Código Civil, del hecho de que todas las personas somos iguales ante la ley y por lo tanto, todas debemos contribuir con el mismo tributo hacia el Estado; en lo que se refiere a la igualdad económica, está ligado a la capacidad contributiva de la persona, es decir que la persona pagaría sus tributos en razón de sus ingresos.
- Igualdad por la Ley.- Desde este punto de vista, se establece que los tributos deben ser establecidos de acuerdo a la coyuntura política, es decir, la imposición de los tributos no va en relación únicamente de temas tributarios, sino más bien de temas políticos, y es aquí, de acuerdo a la situación social que se tenga en un determinado momento que se podrían suprimir las desigualdades que se consideran injustas o bien realizando una distribución de las riquezas de formas más equitativas.
- Igualdad ante la Ley.- El alcance que se le puede otorgar a este principio es amplio, ya que incluye a todas las personas, ya sean naturales o jurídicas, que hayan sido



perjudicadas por cualquier tipo de discriminación en su contra, siendo que esta discriminación se originó en una errónea interpretación de la ley, siendo que este error cause un aumento de la carga tributaria, así como de no gozar de algunos beneficios que la ley les otorgue.

- Igualdad de las partes.- Ramón Valdés enuncia este principio como “ambas partes de la relación jurídica están igualmente sometidas a la ley y a la jurisdicción” (Valdés, 2004, pág. 419), esto claramente es una unión de legalidad y de imparcialidad; la igualdad que expresa este principio es una igualdad jurídica y no de hecho.

Principio de Proporcionalidad.- El principio de proporcionalidad está íntimamente ligado a la progresividad en los impuestos, inclusive en el art. 300 de la Constitución de la República, dentro de los principios rectores ya no se habla de proporcionalidad, sino de progresividad, sin embargo, hay que aclarar que la progresividad es sólo un complemento de la proporcionalidad, y esto se ve reforzado por el concepto que da José Duque sobre lo que se entiende por proporcionalidad en los impuestos:

“Por proporcionalidad se entiende, aquel principio axiológico, en virtud del cual las leyes tributarias, por mandamiento constitucional, de acuerdo con la interpretación jurídica deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica y al costo en las demás cargas fiscales, es decir, afectar físicamente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado.” (Duque, 2005)

Principio de Irretroactividad.- Este principio es de vital importancia, ya que es este principio, conjuntamente con el principio de legalidad, es el que brinda seguridad jurídica



en virtud del tiempo en el que se originó el hecho generador y la ley aplicable en ese momento del tiempo.

“Principio de seguridad jurídica por el que las leyes no tendrán efectos retroactivos, salvo cuando éstas dispusieren lo contrario. Se trata de un principio de irretroactividad meramente relativa, siendo absoluta en los supuestos de disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. Este principio de irretroactividad de las normas tributarias tiene singular importancia en el momento de la entrada en vigor de la ley y la realización del hecho imponible, resultando de aplicación en estos casos la ley que estaba vigente al producirse el devengo del tributo.” (Enciclopedia Jurídica, 2013)

Además de estos principios dados por el Código Tributario, es de vital importancia que también se aborden los principios aplicables a todo proceso administrativo y que actualmente están estipulados en el Código Orgánico Administrativo.

Principio de Eficiencia.- El principio de eficiencia tributaria puede ser tomado de dos modos, tanto como un principio que faculte la maximización de la recaudación tributaria al menor costo posible por parte del Estado, así como también que los tributos que el Estado imponga provoque el menor costo social hacia el contribuyente; en relación a esto, Lina Uribe, citando a la Corte Constitucional Colombiana, que expresa lo siguiente:

“el citado principio resulta ser ‘un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para



el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo).” (Uribe, 2013)

Principio de Transparencia.- Si bien el principio de transparencia en el campo administrativo se refiere al acceso de la información pública, mientras esta sea de interés general; en cambio, en el tema tributario es algo completamente diferente, ya que el principio de transparencia regula que el Estado tenga total acceso o conocimiento a los giros de negocios que tengan las personas, todo esto con el fin de evitar la fuga de capitales hacia los distintos paraísos fiscales (Saltos, 2017), pero hay que recalcar que el Estado no debe hacer públicos los datos que otorga el contribuyente.

Sin embargo, no es el único modo de ver la transparencia tributaria, para esto Isa Luna y Gabriela Ríos, citando a F. Neumark, expresa que el principio de transparencia tributaria puede definirse de la siguiente forma:

“El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etcétera, se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.” (Luna & Ríos, 2012)

Como se puede ver, para Neumark el principio de transparencia tributario se refiere a la obligación que tiene el legislador, para que este cree la normativa respectiva y que la misma sea completamente clara y que no contenga ningún vacío jurídico que pueda ser usado para



vulnerar los derechos de los contribuyentes tanto por los tributos que se impongan como por los funcionarios públicos.

Principio de Simplicidad Administrativa.- Este principio nos expresa que se deben reducir drásticamente los distintos trámites que los contribuyentes tienen que realizar con el fin de cumplir con su responsabilidad del pago de tributos, pero para el Dr. Javier Bustos “también comprende una obligación para el legislador y para los administradores de tributos de simplificar la normativa existente.” (Bustos, 2009).

La correcta aplicación de este principio provocaría que las personas y empresas sientan menos presión fiscal y esto a su vez atraería a más contribuyentes lo que significaría un mayor ingreso hacia el Estado.

Principio de Suficiencia Recaudatoria.- El principio de suficiencia recaudatoria especifica que todos aquellos tributos que el Estado perciba a través de las diferentes entidades que están destinadas para ello, sean suficientes para que todas las entidades estatales puedan sustentarse y cumplir con los fines que tienen previstos; en este sentido, la doctrina lo define de la siguiente manera:

“Este principio trata de promover e inducir que los tributos deben ser suficientes y capaces para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado período y así el fisco logre sus objetivos primordiales e inherentes a los fines de los tributos.” (Díaz, 2011)

1.3 Facultades de la Administración Tributaria

1.3.1 Facultad Determinadora

La facultad determinadora es la capacidad de la administración tributaria para determinar adecuadamente el hecho generador, la base imponible del tributo y la cuantía del mismo, así



mismo las personas, ya sean estas naturales o jurídicas que sean obligadas al pago de una obligación tributaria.

El código tributario en su art. 68 lo define de la siguiente manera.

“Art. 68.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estimen convenientes para esa determinación.” (Código Tributario)

1.3.2 Facultad Resolutiva

Esta facultad le da la obligación a la administración tributaria de absolver cualquier consulta, petición, reclamo o recurso correctamente planteado por el administrado, ya sea este un sujeto pasivo de una obligación tributaria o se sienta afectado por algún acto administrativo cuyo origen sea la propia administración tributaria, todo esto en el tiempo establecido por la ley y perfectamente motivado.

Nuestro ordenamiento jurídico, en el art. 69 lo define de la siguiente manera:

“Art. 69.- Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su



derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria” (Código Tributario)

Así mismo, todas las resoluciones que expida la administración tributaria competente deben ser motivados, caso contrario, adolecerán de nulidad, así lo especifica el art. 76, numeral 7 literal l), mismo que expresa lo siguiente:

“Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.” (Constitución de la República del Ecuador)

Esta facultad brinda seguridad jurídica respecto del ordenamiento jurídico aplicable y los diferentes actos que la administración tributaria realice, ya que si bien se entiende que las actuaciones que realice la administración tributaria gozan de legitimidad y ejecutoriedad, no es menos cierto que algunos actos que realice la administración tributaria podrían perjudicar al contribuyente al ir estos contra la ley y es ahí donde esta facultad cobra fuerza y obliga a la administración tributaria a resolver los recursos, peticiones, etc. que solicite el contribuyente a la administración tributaria y este a su vez se complementa con la facultad sancionadora.



1.3.3 Facultad Sancionadora

Esta facultad va ligada íntimamente con la anterior, ya que en las resoluciones emitidas por la administración tributaria pueden imponerse diferentes tipos de sanciones, mismas que estarán sujetas a lo que establezca la ley.

El código tributario en su art. 70 la trata de la siguiente forma:

“Art. 70.- En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley”. (Código Tributario)

Como se dijo previamente, esta facultad se complementa con la facultad resolutive, y es que si se demuestra que hay algún tipo de responsabilidad y se encasilla en los supuestos previstos en la ley, podría sancionarse al servidor público por el perjuicio ocasionado al contribuyente por los actos realizados por su autoridad.

1.3.4 Facultad Recaudadora

Quizá esta facultad sea la más conocida y visible de la administración tributaria, ya que es la que se encarga de la recaudación de los tributos por medio de las autoridades correspondientes y en la forma que la ley señala para cada tributo establecido.

El Código tributario en su art. 71 lo define de la siguiente manera:

“Art. 71.- La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.



El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración.” (Código Tributario)



CAPÍTULO II

RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

2.1 Recurso de Revisión en materia tributaria

2.1.1 Concepto

El recurso de revisión es aquel recurso que se interpone contra los actos firmes que se hayan dictado en vía administrativa (Rodriguez-Arana & Angel, 2009, pág. 277), así mismo, este recurso posee un carácter extraordinario (Cassagne, 2002, pág. 613), a través del cual es necesario que el acto ante el cual se haya de interponer este recurso sea un acto firme y se interpone únicamente en los casos establecidos en la ley.

Ahora hay que tomar en cuenta que nuestro Código Tributario faculta a la Administración Tributaria a ejercer este recurso de oficio o por la insinuación fundamentada de una persona natural o jurídica.

Con estos antecedentes podemos definir al recurso de revisión tributario de la siguiente forma:

Es aquel recurso que la Administración Tributaria pueden ejercer de oficio por errores manifiestos en sus actos o resoluciones o a petición de parte de personas naturales o jurídicas que vean afectados sus derechos por actos o resoluciones de la administración tributaria, siempre y cuando se traten de actos firmes o resoluciones ejecutoriadas y reúnan los requisitos que determine la ley.

2.1.2 Naturaleza Jurídica

El recurso de revisión en materia tributaria, tiene su origen en la legislación ecuatoriana a raíz de la promulgación del Código Tributario de 1975, actualmente, aunque su nombre no lo exprese textualmente, es un recurso *extraordinario*, esto queda claro al imponer causales



para que se pueda interponer y al presentarse un recurso de revisión sobre causales que la ley no establezca, puede fácilmente denegarse.

En cuanto a si el recurso de revisión es un acto o un derecho, el tratadista Agustín Gordillo nos explica que todo recurso puede verse de ambas formas, dependiendo desde la óptica ante la cual una persona lo observe, así, puede ser un acto en lo que se refiere a la interposición del respectivo recurso de revisión, así como puede ser un derecho en cuanto a su institución y la facultad que tiene la persona en interponer dicho recurso. (Gordillo, 2016, pág. 200)

Es un recurso administrativo propio, ya que el mismo es conocido y resuelto por la autoridad superior a la que emitió la resolución impugnada, así mismo es necesario para agotar la vía administrativa, (Guzmán, 2013, pág. 620),

2.1.3 El Recurso de Revisión en el Código Tributario

Actualmente el Código Tributario trata al recurso de revisión tributaria de la siguiente manera:

“Art. 143.- Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o



resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho(...)"

(Código Tributario)

Inclusive en este artículo, el mismo Código Tributario nos da a entrever lo extraordinario de este recurso, al darnos ciertas características mismas que son las siguientes:

- Se debe plantear ante la máxima autoridad jurídica de la institución de la cual el acto fue expedido.-.
- Sólo puede interponerse ante acto administrativo firme o resolución ejecutoriada en materia tributaria.
- Sólo se presenta en los casos expresamente establecidos por la ley.- Como se expuso anteriormente, el recurso extraordinario de revisión tributaria sólo se puede interponer en las propias causales que la ley impone, y es el propio art. 143 el que las expone, siendo las siguientes:

“Art. 143.- (...)

1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite;
2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;
3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada;



4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el Código Orgánico General de Procesos, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad;
5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y,
6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución.” (Código Tributario)

En cuanto al procedimiento que debe seguir el recurso, el art. 144 del Código Tributario expresa lo siguiente:

“Art. 144.- Tramitación del recurso.- Cuando la autoridad competente tuviere conocimiento, por cualquier medio, que en la expedición de un acto o resolución se ha incurrido en alguna de las causales del artículo anterior, previo informe del Departamento Jurídico, si lo hubiere, o de un abogado designado para el efecto, dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho no se requerirá la apertura del referido expediente sumario. El sumario concluirá dentro del término fijado por la administración tributaria el cual no será menor a cinco días ni mayor a veinte días, dentro de



los cuales se actuarán todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados.” (Código Tributario)

Lo interesante dentro del trámite respectivo, es la aceptación que se da a la presentación de pruebas, ya que, doctrinariamente, el recurso de revisión administrativo, como lo expresa Christian Guzmán, no admite la presentación de pruebas nuevas (Guzmán, 2013, pág. 620), esto se da en virtud de que dentro del recurso de revisión, tal como lo plantea el Código Tributario en sus causales, se puede proponer por errores materiales o surgimiento de nuevos documentos que pudieron haber generado en un acto o resolución diferente a la emitida.

Este recurso de revisión, también puede ser improcedente en determinados casos, y es en el art. 145 donde impone los diferentes casos en los que este recurso no podría proceder, siendo estos los siguientes:

“Art. 145.- (...)”

1. Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a los funcionarios y empleados de la administración;
2. Cuando desde la fecha en que se dictó el acto o resolución hubieren transcurrido tres años, en los casos de los numerales 1, 2, 3 y 4, del artículo 143;
3. Cuando en los casos de los numerales 5 y 6 del mismo artículo, hubieren transcurrido treinta días, desde que se ejecutorió la respectiva sentencia y siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o del acto de que se trate;



4. Cuando, habiendo sido insinuado por el afectado directo no fundamentare debidamente la existencia de cualquiera de las causales del artículo 143 en la que estos habrían incurrido; y,

5. Cuando el asunto controvertido haya sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la administración tributaria respectiva.”

(Código Tributario)

Acorde a este artículo, tenemos que existe un plazo para interponer el recurso de revisión, mismo que es de tres años o de treinta días, dependiendo del caso.

2.2 Recurso de Apelación en el Procedimiento de Ejecución en materia tributaria

Este “recurso administrativo” de apelación al proceso de ejecución nos permite impugnar las providencias y/o decisiones dictadas por el funcionario ejecutor en los casos que el mismo Código Tributario lo expresa, esto fundamentado en el art. 173 de la Constitución de la República prescribe lo siguiente:

“Art. 173.- Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los órganos de la Función Judicial.”

(Constitución de la República del Ecuador)

Si bien este “recurso administrativo” se encuentra dentro de Código Tributario y está incluido entre los recursos que administrativos que se pueden ejercer, está lejos de poder ser considerado un recurso administrativo como tal, ya que si bien se opone a un proceso administrativo, la totalidad de su desarrollo se la realiza por medio de la vía jurisdiccional; por lo que en el presente estudio sólo se lo hablará de las causales por las que se puede ejercer, ya que por su naturaleza enteramente jurisdiccional, no es objeto para un análisis en el presente estudio.



Como se dijo anteriormente, este recurso de apelación puede plantearse en los casos dados por el Código Tributario, siendo estos los siguientes:

- 1.- En la decisión del funcionario ejecutor sobre las preferencias tributarias y otros que no lo sean, siendo el término de tres días para plantear la correspondiente apelación ante el Tribunal de lo Fiscal.
- 2.- La resolución de la mejor postura u oferta que se den a los bienes rematados, dando el término de tres días para proponerlo ante el Tribunal de lo Fiscal
- 3.- En caso que surjan divergencias en la entrega del bien rematado, el funcionario ejecutor será encargada de resolverla y dicha decisión será apelable dentro del término de tres días contados desde la notificación. (Código Tributario)



CAPÍTULO III

DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE EJECUCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1 Ejecución de Coactiva en materia tributaria

3.1.1 Concepto

El procedimiento administrativo de ejecución es el acto por el cual se coacciona, es decir, se obliga por la fuerza a una determinada persona, ya sea esta natural o jurídica a cancelar los valores que mantiene para con la administración tributaria, y en caso de no hacerlo, la administración tributaria tiene la facultad de ir sobre sus bienes.

Para Issac Espinoza el procedimiento administrativo de ejecución:

“Constituye un verdadero procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado a pagar a las instituciones públicas, como consecuencia del contenido de un acto que así lo estipula, de acuerdo a las leyes de la materia y siempre que presuponga una relación jurídico-administrativa y no una relación comercial o civil del Estado” (Espinoza, 2001)

Para Fernando Pérez es:

“Es el procedimiento que se pone en marcha una vez que el deudor no ha pagado su deuda, para hacerla efectiva mediante la ejecución sobre su patrimonio.” (Pérez, 2012)

Se ha planteado en numerosas ocasiones la arbitrariedad con la que se opera en este procedimiento, debido a que el Estado, a través de la Administración Tributaria, atenta contra el patrimonio de las personas, violando el debido proceso, ya que dentro de este proceso se convierte en Juez y parte, sin embargo, debe considerarse que los créditos



tributarios que se reclaman, son recursos que el propio Estado necesita para su subsistencia y para brindar todos los servicios que este da, a través de la correcta redistribución de la riqueza.

3.1.2 Naturaleza Jurídica

Del concepto dado anteriormente, podemos fácilmente deducir cual es la naturaleza jurídica del procedimiento de ejecución tributaria, y es que su naturaleza jurídica es enteramente administrativa, esto en virtud de que es la propia administración tributaria la que tiene la facultad de iniciar dicho procedimiento, esto lo deja de manifiesto el Código Tributario en su art. 158 que establece lo siguiente:

“Art. 158.- Competencia.- La acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y supletoriamente en lo que fuere pertinente, a las del Código Orgánico General de Procesos.

Las máximas autoridades tributarias podrán designar recaudadores especiales, y facultarlos para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales que estimen necesario.” (Código Tributario)

Ahora nos viene a la mente la siguiente pregunta, ¿Para qué la administración tributaria inicia este procedimiento? Esto nos lleva a descubrir el fin de su aplicación, y es que la administración tributaria usa este recurso con el fin de recaudar los créditos tributarios que se encuentren en mora por parte del contribuyente, estos créditos tributarios incluirán los intereses, multas, costas procesales, etc., todo esto de acuerdo a lo establecido en la ley. Esto queda de manifiesto en el art. 157 del Código Tributario que expresa lo siguiente:



“Art. 157.- Acción coactiva.- Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos 64 y 65 y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará sea con base de actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas, en título de crédito emitido legalmente(...)” (Código Tributario)

Siendo la naturaleza de la obligación meramente económica, sólo puede subsanarse cuando el deudor tributario cancele la obligación tributaria, ya sea esto en efectivo o dimitiendo bienes, ya sean estos muebles o inmuebles, para su posterior remate en subasta pública.

3.1.3 La Ejecución de Coactiva en el Código Tributario

La autoridad competente para conocer la ejecución de coactiva son los recaudadores que las distintas administraciones tributarias hayan designado para el efecto, sin contar que las máximas autoridades tributarias podrán designar recaudadores especiales, y facultarlos para ejercer la acción de coactiva.

Sin embargo, puede darse el caso de que el funcionario ejecutor que deba ejercer la coactiva se encuentra con un impedimento para ejercer la coactiva, en tal caso será subrogado por la persona que le siga en jerarquía dentro de la oficina, y el subrogante se encargará de calificar dicha subrogación.

Para que el proceso de ejecución de coactiva inicie, es necesario que exista una orden de cobro y que esta orden de cobro no haya sido cancelada en el plazo establecido.



La orden de cobro no es otra cosa que el documento en el que consta la obligación tributaria, a través de la cual la administración tributaria utiliza como requisito previo al inicio del procedimiento de ejecución coactiva, dicha orden de cobro se encuentra conceptualizada en el art. 160 del Código Tributario:

“Art. 160.- Orden de cobro.- Todo título de crédito, liquidación o determinación de obligaciones tributarias ejecutoriadas, sentencias firmes y ejecutoriadas que no modifiquen el acto determinativo, llevan implícita la orden de cobro para el ejercicio de la acción coactiva. El mismo efecto tendrá las resoluciones administrativas de reclamos, sancionatorias o recursos de revisión.” (Código Tributario)

Si esta orden de cobro no ha sido cancelada o el deudor no hubiere solicitado facilidades de pago en el plazo de ocho días, el ejecutor dictará un auto de pago para que el deudor o sus garantes o ambos en su defecto procedan a cancelar la deuda o a dimitir bienes dentro de tres días desde el siguiente de la citación con el auto de pago.

El auto de pago es una providencia con la cual inicia el proceso coactivo, en el cual consta la deuda que este mantiene con la administración tributaria, esta providencia debe ser entregada al deudor en la forma de citación y siguiendo todas las formalidades que esta exige.

El procedimiento de ejecución de coactiva debe regirse a solemnidades y procedimientos establecidos en el código tributario, siendo que el mismo código nos da algunas solemnidades sustanciales, mismas que deben cumplirse en cada procedimiento, y si se llega a incumplir alguna el proceso de ejecución de coactiva sufriría de nulidad absoluta, dichas solemnidades están establecidas en el art. 165 del Código Tributario y son:



“Art. 165.- Solemnidades sustanciales.- Son solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución:

1. Legal intervención del funcionario ejecutor;
2. Legitimidad de personería del coactivado;
3. Existencia de obligación de plazo vencido, cuando se hayan concedido facilidades para el pago;
4. Aparejar la coactiva con títulos de crédito válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas; y,
5. Citación legal del auto de pago al coactivado.” (Código Tributario)

3.2 Embargo en materia tributaria

3.2.1 Concepto

El embargo es una institución jurídica, que ayuda a precautelar los intereses pecuniarios de un acreedor sobre el deudor, mediante la aprehensión de los bienes, ya sean estos muebles o inmuebles que posea el deudor, para con su posterior venta a terceros poder cancelar lo adeudado.

“En la Vía Administrativa en un contexto de derecho tributario: Consiste en que el fisco, a propuesta del deudor, traba, fuera del procedimiento administrativo de ejecución y como su nombre lo indica, en forma preventiva, embargo sobre los bienes de la persona de tal forma que su valor alcance para cubrir el importe del crédito fiscal y sus accesorios.” (Enciclopedia Jurídica Online, 2018)



Maité Benítez, considera al embargo como:

“El embargo es una providencia que dicta la autoridad legalmente competente (...), que está dirigida a separar determinados bienes (...), para que sean vendidos en remate a terceras personas, y con su producto cobrarse un crédito tributario” (Benítez, 2009)

El embargo en materia tributaria es una medida cautelar dada con el único fin de precautelar la deuda, debido a la falta de pago de un crédito tributario que el contribuyente mantenga para con la Administración Tributaria, esta medida cautelar debe ser emitida por la autoridad competente y aplicable a los bienes embargables, ya sean estos muebles o inmuebles, que el contribuyente tenga bajo su dominio.

3.2.2 Naturaleza Jurídica

La naturaleza jurídica del embargo en materia tributaria es el ser un proceso enteramente administrativo, si bien este proceso podría confundirse con el que se aplica en la vía Civil, se distingue claramente debido a quien lo solicita y quien lo ejecuta, ya que, en la vía Civil, se lo realiza a petición de parte y por la autoridad del Juez competente, mientras que en materia administrativa es la misma autoridad tributaria la que inicia y ejecuta el embargo, es decir, actúa como juez y parte.

3.2.3 El Embargo en el Código Tributario

El art. 166 del Código Tributario expresa cuando cabe el embargo dentro del proceso de coactiva, y este artículo prescribe lo siguiente:

“Art. 166.- Embargo.- Si no se pagare la deuda ni se hubiere dimitido bienes para el embargo en el término ordenado en el auto de pago; si la dimisión



fuere maliciosa; si los bienes estuvieren situados fuera de la República o no alcanzaren para cubrir el crédito, el ejecutor ordenará el embargo de los bienes que señale, prefiriendo en su orden: dinero, metales preciosos, títulos de acciones y valores fiduciarios; joyas y objetos de arte, frutos o rentas; los bienes dados en prenda o hipoteca o los que fueren materia de la prohibición de enajenar, secuestro o retención; créditos o derechos del deudor; bienes raíces, establecimientos o empresas comerciales, industriales o agrícolas.”
(Código Tributario)

En base a este artículo, podemos ver entrever que el único modo en que se puede realizar el embargo es si se ha emitido la orden de pago, y esta no ha sido cancelada o el coactivado no ha dimitido bienes para su embargo.

Sin embargo, no todos los bienes que posee el coactivado puede ser objeto de embargo, y es que el mismo Código Civil en su art. 1634 señala ciertos bienes que no pueden ser embargables, y esto también se aplica en el proceso de coactiva, aunque el Código Tributario establece algunas modificaciones que son las siguientes:

“Art. 167.- Bienes no embargables.- No son embargables los bienes señalados en el artículo 1634 del Código Civil, con las modificaciones siguientes:

- a) Los muebles de uso indispensable del deudor y de su familia, excepto los que se reputen suntuarios, a juicio del ejecutor;
- b) Los libros, máquinas, equipos, instrumentos, útiles y más bienes muebles indispensables para el ejercicio de la profesión, arte u oficio del deudor, sin limitación; y,
- c) Las máquinas, enseres y semovientes, propios de las actividades industriales, comerciales o agrícolas, cuando el embargo parcial traiga como



consecuencia la paralización de la actividad o negocio; pero en tal caso, podrán embargarse junto con la empresa misma, en la forma prevista en el artículo siguiente.” (Código Tributario)

El embargo en el proceso de coactiva tiene una particularidad muy interesante, y es que es un embargo preferente, e inclusive podría decretarse contra bienes que ya hayan sido embargados previamente a través de medios jurisdiccionales, esta facultad se encuentra en el art. 172 del Código Tributario.

“Art. 172.- Preferencia de embargo administrativo.- El embargo o la práctica de medidas preventivas, decretadas por jueces ordinarios o especiales, no impedirá el embargo dispuesto por el ejecutor en el procedimiento coactivo; pero en este caso, se oficiará al juez respectivo para que notifique al acreedor que hubiere solicitado tales medidas, a fin de que haga valer sus derechos como tercerista, si lo quisiere.” (Código Tributario)

Sin embargo, esta preferencia tiene una limitante, y es la expresada en el art. 57 del Código Tributario.

“Art. 57.- Privilegio y prelación.- Los créditos tributarios y sus intereses, gozan de privilegio general sobre todos los bienes del deudor y tendrán prelación sobre cualesquiera otros, a excepción de los siguientes:

1. Las pensiones alimenticias debidas por la ley;
2. En los casos de prelación de créditos, los del Seguro General Obligatorio por aportes, primas, fondos de reserva, convenios de purga de mora patronal, multas, descuentos u otros que generen responsabilidad patronal y por créditos concedidos a los asegurados o beneficiarios, serán privilegiados y se pagarán en el orden señalado en el artículo 2374 del Código Civil;



3. Lo que se deba al trabajador por salarios o sueldos, participación en las utilidades; bonificaciones, fondo de reserva, indemnizaciones y pensiones jubilares, de conformidad con la ley; y,
4. Los créditos caucionados con prenda o hipoteca, siempre que se hubieren inscrito legalmente antes de la notificación con la determinación del crédito tributario.” (Código Tributario)

Si bien es cierto, el embargo dictado en procesos coactivos tiene preferencia, no podrá tenerla si se ejecuta contra otro embargo que haya ocurrido en un proceso coactivo, así lo establece el Código Tributario en su art. 174.

“Art. 174.- Embargos preferentes.- Los embargos practicados en procedimientos coactivos de una administración tributaria, no podrán cancelarse por embargos decretados posteriormente por funcionarios ejecutores de otras administraciones tributarias, aunque se invoque la preferencia que considera el artículo 58.

No obstante, estas administraciones tendrán derecho para intervenir como terceristas coadyuvantes en aquel proceso coactivo y a hacer valer su prelación luego de satisfecho el crédito del primer ejecutante.” (Código Tributario)

La preferencia que se aduce en el art. 58 no es otra más que la orden de prelación que tendrán los créditos tributarios siendo la siguiente: fisco, consejos provinciales, municipales y organismos autónomos.



3.3 Tercerías en materia tributaria

3.3.1 Concepto

Según Guillermo Cabanellas de Torres, en su Diccionario Jurídico Elemental, tercería es: “Cargo de tercero, como mediador, recaudador de diezmos o alcahuete. | Tenencia interina de un castillo o fortaleza. | Derecho que en un pleito y a en curso reclama, entre dos o más litigantes, quien coadyuva con uno de ellos o el que interpone una pretensión peculiar. | Juicio en que se ejerce tal derecho. | DE DOMINIO. Reclamación procesal planteada entre dos o más litigantes, por quien alega ser propietario de uno o más de los bienes litigiosos en tal causa. | DE MEJOR DERECHO. Reclamación que en un pleito, y a en trámite, interpone quien se estima con derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia al acreedor ejecutante, si se trata de juicio ejecutivo, o con prelación crediticia general o especial en cualquier otro juicio.” (Cabanellas G. d., 2008)

La tercería no es más que la inclusión de un tercero interesado dentro de un determinado proceso en que podrían verse afectados sus intereses. Este tercero puede comparecer para aliarse con el actor en contra del demandado o bien puede comparecer con el fin de ser declarado titular del derecho discutido en determinado proceso.

Nuestro Código tributario reconoce ambos tipos de tercerías, es decir, la coadyuvante y la excluyente, cada una propuesta dependiendo en que calidad se comparezca como tercerista.

Tercería Coadyuvante.- Nuestro Código Orgánico General de Procesos define a la tercería coadyuvante como “aquellas en las que un tercero tiene con una de las partes una relación jurídica sustancial, a la que no se extiendan los efectos de la sentencia, pero que pueda afectarse desfavorablemente si dicha parte es vencida” (Código Orgánico General de Procesos)



Tercería Excluyente de Dominio.- El mismo cuerpo normativo expresa que esta tercería son “aquellas en las que la o el tercero pretende en todo o en parte, ser declarado titular del derecho discutido”. (Código Orgánico General de Procesos)

3.3.2 Naturaleza Jurídica

La naturaleza jurídica de esta institución jurídica es jurisdiccional, si bien esta tercería se opone a un procedimiento administrativo, es la autoridad jurisdiccional la encargada de resolver esta tercería y al compartir su naturaleza jurídica con la tercería civil, se podría pensar que son lo mismo, siendo que esto no es así, ya que tienen dos diferencias muy puntuales que son las siguientes:

1. En la tercería civil, la demanda se la hace conocer al mismo Juez que lleva la causa principal, mientras que en la tercería tributaria se la hace conocer al funcionario ejecutor, para que él, en el plazo que determine la ley presentarlo ante la autoridad jurisdiccional competente, y en caso de no hacerlo, atenerse a lo que el Código Tributario determine.
2. En la tercería civil, solo se presenta ante la autoridad jurisdiccional en materia civil, pero en la tercería tributaria, dependiendo del origen de la obligación a reclamarse por el tercerista puede ser presentado ante el Juez de la Unidad Civil en caso que esta sea una obligación civil o en el caso que sea una tercería propuesta por la preferencia de algún crédito tributario, será el propio funcionario ejecutor el que se encargara de decidir y esta decisión podrá apelarse en el plazo de tres días ante el Tribunal de lo Fiscal.

3.3.3 Las Tercerías en el Código Tributario



Tercería Coadyuvante.- Para que una persona particular pueda concurrir como tercerista coadyuvante es necesario ser acreedor del coactivado e intervenir en el proceso de ejecución de coactiva desde que se decretó el embargo, hasta la antes del remate, para esto, el tercerista debe adjuntar el título por el cuál es considerado acreedor y en base a eso cobrar del sobrante del remate, luego que la administración tributaria haya cancelado su deuda con el coactivado.

Sin embargo, esto tiene una gran limitante, ya que para que el tercerista pueda cobrar el valor que establece su título valor, el coactivado primero deberá primero autorizar expresamente que esto ocurra, de cierto modo se podría pensar que esto perjudicaría al acreedor particular, ya que se impediría que este pueda saldar su deuda con el coactivado, pero lo cierto es que nada de esto ocurre, ya que el tercerista puede acudir a la vía jurisdiccional adecuada para poder extinguir la obligación que tiene con su deudor.

Tercería Excluyente.- En este tipo de tercería sólo podrá proponer presentando el título que justifique la propiedad que este tenga sobre un determinado bien que haya sido previamente embargado al coactivado, y en caso de no poseer el título propiedad en ese momento el tercerista deberá protestar, con juramento, en un plazo no menor a diez días ni mayor de treinta.

Esta tercería, al contrario de la coadyuvante, tiene el efecto de suspender el proceso coactivo hasta que el Tribunal Distrital de lo Fiscal la resuelva, y en este proceso el tercerista deberá probar con total certeza que es el propietario del bien o bienes embargados, y en caso de recibir una resolución favorable se cancelará el embargo dado y se restituirán los bienes aprehendidos a su dominio.

Pero si la resolución es desfavorable para el tercerista, se lo condenará al pago de costas y de los intereses calculados al máximo sobre la cantidad consignada por el postor cuya oferta haya sido declarada preferente por el funcionario ejecutor.



La Administración Tributación, con el fin de no posponer el procedimiento coactivo y en caso de que el coactivado tenga otros bienes, el ejecutor podría ir cancelar el embargo del bien reclamado por el tercerista e ir por los otros bienes que el coactivado posea y que puedan solventar que el coactivado tenga para con la Administración Tributaria.

3.4 Remate en materia tributaria

3.4.1 Concepto

Según el Diccionario Jurídico Mexicano el remate es “el conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad realizar la venta forzada para satisfacer una obligación” (Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1984, pág. 423)

Para Jorge Romero, el remate:

“es una subasta, almoneda o puja entre postores, otorgando el contrato al que ofrezca la mejor condición.” (Romero, 2002, pág. 77)

Así mismo, el Diccionario Jurídico de Guillermo de Cabanellas Torres define a al remate como “subasta”, por lo que para entender su significado debemos dirigirnos a la definición de subasta, mismo que expresa lo siguiente:

“De las palabras latinas *sub* hasta, *bajo* lanza, por la forma en que era vendido el botín enemigo. En la actualidad, la *subasta* es la venta pública de bienes o alhajas al mejor postor, por mandato y con intervención de la justicia.(...)”
(Cabanellas G. , 2008)

Por lo que apreciamos, para el autor Guillermo Cabanellas, subasta y remate son sinónimos, siendo que nuestro ordenamiento jurídico, a través de nuestro Código Tributario recoge esta



concepción, ya que el mencionado cuerpo normativo trata indistintamente el remate o la subasta.

El remate es proceso por el cual se transforman en dinero los bienes materiales embargados a la persona coactivada, a través de su venta a terceras personas al mayor precio que estos puedan llegar, para de ese modo alcanzar a cubrir la totalidad de la deuda que se tiene para con la Administración Tributaria.

3.4.2 Naturaleza jurídica

Si bien se podría pensar que su naturaleza jurídica es civil, ya que su mayor desarrollo se realizó en esta materia, no es menos cierto que el Estado, a través de sus diferentes instituciones ha usado esta figura jurídica para poder cobrar los créditos que las personas naturales o jurídicas hayan tenido con este, es por esto que la naturaleza jurídica del remate en el proceso de ejecución coactiva es administrativa, ya que es la propia administración tributaria la que se encarga de iniciar, proseguir y finalizar con el remate, con la función, a través de este proceso poder cancelar los créditos tributarios que el contribuyente adeude a la Administración Tributaria

3.4.3 El Remate en el Código Tributario

Una vez que el embargo haya surtido el efecto deseado, se realizará el avalúo correspondiente de todos los bienes que hayan sido embargados, así lo manifiesta el art. 180 del Código Tributario, mismo que expresa:

“Art. 180.- Avalúo.- Hecho el embargo, se procederá al avalúo pericial de los bienes aprehendidos, con la concurrencia del depositario, quien suscribirá el avalúo y podrá formular para su descargo las observaciones que creyere del caso.”



En cuanto a la designación del perito que realizará el avalúo correspondiente, el mismo será designado por el funcionario ejecutor, además la persona coactivada podrá designar un perito propio, y ambos elaboraran y presentaran por separado el respectivo informe del avalúo del o los bienes embargados, así lo prescribe el art. 181 del Código Tributario.

“Art. 181.- Designación de peritos.- El funcionario ejecutor designará un perito para el avalúo de los bienes embargados, con el que se conformará el coactivado o nominará el suyo dentro de dos días de notificado. Los peritos designados deberán ser profesionales o técnicos de reconocida probidad, o personas que tengan suficientes conocimientos sobre los bienes objeto del avalúo y que, preferentemente, residan en el lugar en que se tramita la coactiva.”

El ejecutor señalará día y hora para que, con juramento, se posesionen los peritos y, en la misma providencia les concederá un plazo, no mayor de cinco días, salvo casos especiales, para la presentación de sus informes.” (Código Tributario)

Se puede dar el caso que ambos informes periciales no muestren conformidad, en este caso el funcionario ejecutor designará un tercer perito, sin embargo, quedará al arbitrio del funcionario ejecutor acatar cualquiera de los tres informes periciales que se presenten, así lo establece el Código Tributario.

“Art. 182.- Perito dirimente.- De no haber conformidad entre los informes periciales, el ejecutor designará un tercer perito, pero no será su obligación atenerse, contra su convicción, al criterio de los peritos, y podrá aceptar, a su arbitrio, cualquiera de los tres informes, o señalar un valor promedio que esté más de acuerdo a los avalúos oficiales o cotizaciones del mercado.” (Código Tributario)



Una vez que los valores de los bienes, ya sean estos muebles o inmuebles hayan sido determinados, el ejecutor se encargará de fijar el día y hora para que se lleve a cabo la subasta, remate o venta directa, esto se dará por publicaciones por la prensa en tres días distintos en la forma como lo prevea el mismo Código Tributario. En dichos avisos que se publicarán por la prensa, no se harán constar los nombres del deudor o coactivado, sino únicamente la descripción del bien, su avalúo y los demás datos que el ejecutor estime necesario, así lo señala el art. 184 del Código Tributario, mismo que expresa lo siguiente:

“Art. 184.- Señalamiento de día y hora para el remate.- Determinado el valor de los bienes embargados, el ejecutor fijará día y hora para el remate, la subasta o la venta directa, en su caso; señalamiento que se publicará por tres veces, en días distintos, por la prensa, en la forma prevista en el artículo 111. En los avisos no se hará constar el nombre del deudor sino la descripción de bienes, su avalúo y más datos que el ejecutor estime necesario.” (Código Tributario)

El Código Tributario también cubre la posibilidad de que haya un segundo señalamiento para el remate, mismo que sólo debe darse por causas establecidas en el art. 204, mismo que expresa:

“Art. 204.- Segundo señalamiento para el remate.- Habrá lugar a segundo señalamiento para el remate, cuando en el primero no se hubieren presentado postores, o cuando las posturas formuladas no fueren admisibles.(...)” (Código Tributario)

Hay que acotar que si bien el remate es público, no todas las personas pueden participar en un remate ya que el Código Tributario en su art. 205 prohíbe a ciertas personas que puedan



participar del mismo, siendo que si llegasen a participar y ganar el remate, pueda declararse nulo, dicho artículo expresa:

“Art. 206.- Prohibición de intervenir en el remate.- Es prohibido a las personas que hayan intervenido en el procedimiento de ejecución, a los funcionarios y empleados de la respectiva administración tributaria, así como a sus cónyuges, convivientes con derecho y parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, adquirir los bienes materia del remate o subasta.

Esta prohibición se extiende a los abogados y procuradores, a sus cónyuges, convivientes con derecho y parientes en los mismos grados señalados en el inciso anterior y en general a quienes, de cualquier modo, hubieren intervenido en dichos procedimientos, salvo los terceristas coadyuvantes.”

(Código Tributario)

Dicha normativa tiene mucho sentido, ya que permite que el remate que se vaya a llevar a cabo pueda ser más transparente, ya que las personas nombradas en el art. 206 pueden tener acceso a información privilegiada sobre los bienes que sean objeto del remate y ellos podrían lucrarse del mismo.

En cuanto a los motivos por el cual el remate se consideraría nulo tenemos las expresadas en el art. 207:

“Art. 207.- Nulidad del remate.- El remate o la subasta serán nulos y el funcionario ejecutor responderá de los daños y perjuicios que se ocasionaren:

1. Cuando no se hubieren publicado los avisos previos al remate o subasta, en la forma establecida en los artículos 184 y 204 de este Código;



2. Cuando se hubiere verificado en día y hora distintos de los señalados para el efecto;
3. Cuando se hubiere verificado en procedimiento coactivo afectado de nulidad y así se lo declara por el Tribunal Distrital de lo Fiscal; y,
4. Si el rematista es una de las personas prohibidas de intervenir en el remate, según el artículo anterior, siempre que no hubiere otro postor admitido.

La nulidad en los casos de los numerales 1, 2 y 3, sólo podrá reclamarse junto con el recurso de apelación del auto de calificación definitivo, conforme al artículo 191.” (Código Tributario)



CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DEL CÓDIGO ORGÁNICO ADMINISTRATIVO EN LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS

4.1 El Acto Administrativo Tributario en relación al Código Orgánico Administrativo

Como se dijo anteriormente, el Código Tributario no nos ofrecía un concepto sobre lo que se entiende como acto administrativo Tributario, por lo que teníamos que acudir a otras normativas para poder entenderlo .

Antes de la entrada en vigencia de Código Orgánico Administrativo debíamos acudir al ERJAFE o al COOTAD para poder entender lo que es un acto administrativo.

En el ERJAFE, se encontraba la definición de acto administrativo en el art. 65 y en el COOTAD en el inciso segundo del art. 364, ambas con igual definición, siendo la siguiente:

“Toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma directa.”
(ERJAFE) (COOTAD)

En el Código Orgánico Administrativo la definición de Acto Administrativo se encuentra en el art. 98:

“Acto administrativo es la declaración unilateral de voluntad, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales o generales, siempre que se agote con su cumplimiento y de forma directa. Se expedirá por cualquier medio documental, físico o digital y quedará constancia en el expediente administrativo” (Código Orgánico Administrativo)



Como se puede ver, la definición abarcada en el COOTAD y en el ERJAFE incluía la frase “toda actuación” que realice determinada administración, incluyendo los actos políticos y de gobierno, por lo que, en la forma en que está redactada dicha disposición en el Código Orgánico Administrativo se entiende que podrían excluir dichos actos políticos y de gobierno.

Otro cambio importante es el hecho de que produce “efectos jurídicos individuales o generales”, se podría pensar que la inclusión de la palabra “generales” no ofrece mayor cambio, pero tal y como lo manifiesta el Dr. Jorge Moreno Yáñez, los actos administrativos tienen efectos individuales porque por regla general son concretos e individuales y que sólo los reglamentos tienen efectos generales, (Moreno, 2014, págs. 126-128), lo que permitiría pensar que se podría incluir a los actos normativos como actos administrativos; pero esto no es así, ya que si bien los actos administrativo ahora puede ser de efectos generales, al igual que los actos normativos, reúne una característica que los distingue, y eso es que el acto administrativo tiene que agotarse con su cumplimiento, mientras que el acto normativo no lo hace; esto quiere decir que en el acto administrativo se agota o encuentra su fin cuando este cumple la función para el que fue creado, y para que este cumpla de nuevo con la misma finalidad debe emitirse otro acto administrativo, mientras en el acto normativo seguirá estando vigente, es decir que no será necesario emitir otro acto normativo, independientemente de si se cumple o no con lo que establece dicho acto normativo (Martinez, 2010), siguiendo esta línea de pensamiento, podría decirse que un acto administrativo que dispone de un proceso de coactiva en su contra será catalogado como un acto administrativo individual, mientras que la convocatoria a remate de los bienes embargados será un acto administrativo general, ya que va dirigido a una generalidad de personas.



Otro asunto que constituye una novedad, es en el hecho que ahora un acto administrativo puede expedirse y notificarse por medios digitales, es decir que ahora inclusive un correo electrónico o la publicación en alguna página estatal de internet puede servir como notificación para dar a conocer un acto administrativo, siempre y cuando se deje la constancia respectiva en el expediente que llevara la administración respectiva. Sin embargo, la primera notificación siempre deberá hacerse en modo personal y las siguientes ya podrán hacerse a través de los medios digitales que el administrado elija.

Hay que acotar que si bien esto es una novedad en lo que se refiere a las actuaciones administrativas, no lo es tanto en las actuaciones tributarias, ya que en el art. 107 numeral 10 del Código Tributario ya se establecía que la notificación pueda ser dada por medio de correo electrónico que el contribuyente haya señalado para tales fines.

4.2 Recursos Administrativos en Materia Tributaria en relación con el Código

Orgánico Administrativo

En los recursos administrativos no existió un gran cambio al respecto de lo que se venía manejando en la legislación precedente al COA, esto respecto a las actuaciones que realiza la administración tributaria, sin embargo, hay que acotar que en el COA se eliminó el recurso de reposición, mismo recurso que acorde a Gordillo es el que:

“Se presenta ante el mismo órgano que dictó un acto, para que lo revoque, sustituya o modifique por contrario imperio” (Gordillo, 2016, pág. 442)

Por contrario imperio se quiere decir que el recurso respectivo es resuelto por el mismo órgano que dictó o emitió el acto que se haya impugnado.

Para Jaime Rodríguez-Arana y Miguel Ángel Sandín, el recurso de reposición es:



Es un recurso de carácter potestativo y que procede únicamente contra los actos que agoten la vía administrativa, que se interpone contra el mismo órgano que emitió el acto impugnado. (Rodríguez-Arana & Angel, 2009, pág. 275)

Un aspecto importante a destacar es que, para la legislación española, el recurso de reposición únicamente se interpone contra los actos que pongan fin a la vía administrativa, sin embargo, para nuestra legislación se interpone contra los actos que no pongan fin a la vía administrativa, tal como lo expresa el art. 174 del ERJAFE:

“Art. 174.- Recurso de reposición. Objeto y naturaleza.

1. Los actos administrativos que no ponen fin a la vía administrativa podrán ser recurridos potestativamente, a elección del recurrente, en reposición ante el mismo órgano de la administración que los hubiera dictado o ser impugnados directamente en apelación ante los ministros de Estado o ante el máximo órgano de dicha administración.
2. Son susceptibles de este recurso los actos administrativos que afecten derechos subjetivos directo del administrado.” (ERJAFE)

Decimos que la supresión de este recurso no afecta a las actuaciones de la administración tributaria en virtud de que está no contaba con este recurso dentro de la normativa que rige sus actuaciones, esto es, dentro del Código Tributario, y es que el reclamo administrativo cumplía el objetivo que tenía el recurso de reposición administrativo, hasta se podría decir que el Código Orgánico Administrativo asimiló lo ya elaborado en el Código Tributario.



En el Código Orgánico Administrativo se trata el recurso extraordinario de revisión, si bien este recurso ya se encuentra incluido dentro de lo que establece el Código Tributario, hay pequeñas variaciones en sus causales, mismas que pasaremos a analizarlas a continuación.

1.- Si bien tanto en el Código Tributario como en el Código Orgánico Administrativo se establece la causal de error de hecho y de derecho, su variación principal es que en el primero se necesita un informe jurídico previo que justifique la existencia de algún error ya sea este de hecho o de derecho, mientras que en el segundo la única condición es que afecte a al fondo del acto administrativo dictado.

2.- En lo que se refiere a los nuevos documentos que aparezcan posterior a la expedición de la resolución en el Código Orgánico Administrativo se añade que la persona interesada en revertir o que se modifique la resolución impugnada debe demostrar que aquellos documentos hayan sido imposibles de obtenerlos antes de iniciar el procedimiento respetivo.

3.- En lo que respecta a la documentos o testimonios que sean declarados falsas o nulas, en el Código Orgánico Administrativo se considera que estas pueden ser declarados falsas o nulas antes o después de la resolución que se quiera impugnar, sin embargo, en el primer caso, es decir antes de la resolución, el interesado debe desconocer esta declaración al momento de adjuntarse al respectivo proceso.

Acorde al texto del Código Orgánico Administrativo, la nulidad o falsedad, debe ser declarada, es decir, debe ser dada por sentencia judicial, a diferencia del Código Tributario que plantea dos vías para la nulidad o falsedad, que son la declaración judicial por sentencia ejecutoriada y si es manifiestamente nulo, acorde al art. 47 y 48 de la Ley Notarial.



Como se puede ver, en las causales, tanto el Código Orgánico Administrativo como el Código Tributario mantienen las mismas, con ligeras diferencias, mismas diferencias que parecen ser tan pequeñas, pero que sin embargo provocan un gran cambio en lo que respecta a las causales.

Sin embargo, hay que anotar que, si bien el Código Orgánico Administrativo regula el recurso extraordinario de revisión para todos los procesos realizados en sede administrativa, en materia tributaria continúa vigente lo que establece el Código Tributario, en virtud de la disposición general tercera del Código Orgánico Administrativo.

4.3 Procedimientos Administrativos de Ejecución en Materia Tributaria en relación con el Código Orgánico Administrativo

En los procedimientos de ejecución de coactiva tributaria, si bien tuvieron un gran cambio en diferentes partes del procedimiento administrativo con la entrada en vigencia del Código Orgánico Administrativo, esto no afecta en gran medida al desarrollo de las actuaciones tributarias en cómo estas se han venido realizando, se analizará poco a poco el motivo por el que se sostiene aquello.

Lo que podría considerarse un cambio o novedad, que sin embargo no lo es tal en la administración tributaria, es la posibilidad que el Código Orgánico Administrativo da a que se puedan impugnar los títulos de crédito, cosa que no se regulaba en las leyes anteriores, y cuyo amparo se encuentra en su art. 269 del Código Orgánico Administrativo que señala lo siguiente:

“Art. 269.- Reclamación sobre títulos de crédito. En caso de que la obligación haya sido representada a través de un título de crédito emitido por la administración de conformidad con este Código, la o el deudor tiene derecho



a formular un reclamo administrativo exclusivamente respecto a los requisitos del título de crédito o del derecho de la administración para su emisión, dentro del término concedido para el pago voluntario.

En caso de que se haya efectuado un reclamo administrativo sobre el título de crédito, el procedimiento de ejecución coactiva se efectuará en razón del acto administrativo que ponga fin al procedimiento.” (Código Orgánico Administrativo)

Esta impugnación es sobre títulos de crédito de origen no tributario que tenga la administración pública en contra de una persona natural o jurídica, texto que es similar a lo manifestado en el art. 151 del Código Tributario:

“Art. 151.- Notificación.- Salvo lo que dispongan leyes orgánicas y especiales, emitido un título de crédito, se notificará al deudor concediéndole ocho días para el pago. Dentro de este plazo el deudor podrá presentar reclamación formulando observaciones, exclusivamente respecto del título o del derecho para su emisión; el reclamo suspenderá, hasta su resolución, la iniciación de la coactiva.” (Código Tributario)

Cómo se dijo previamente, mientras lo manifestado en el art. 269 del Código Orgánico Administrativo versa sobre todo título de crédito de origen no tributario, lo estipulado en el art. 151 del Código Tributario rige sobre todo título de crédito de origen tributario.

Ahora bien, en lo que concierne al remate, en el Código Orgánico Administrativo es la posibilidad de que los remates o subastas puedan llevarse a cabo dentro de una plataforma digital, tal y como lo manifiesta el inciso cuarto del art. 301:



Art. 301.- (...) En el remate en línea, las o los postores entregarán, mediante depósito bancario o transferencia bancaria electrónica el 10% de la postura realizada. Si la postura contempla el pago a plazo, se entregará el 15% de la postura realizada. (Código Orgánico Administrativo)

La pregunta que se tiene en este momento, es si es aplicable el remate en línea que faculta el Código Orgánico Administrativo dentro de las actuaciones dentro del remate que se ejecuta dentro del Procedimiento de Ejecución de Coactiva tributaria.

Para responder a eso, hay que remitirse a la disposición general tercera del Código Orgánico Administrativo que expresa lo siguiente:

“TERCERA.- En el ámbito tributario, son aplicables, las disposiciones contenidas en el Código Orgánico Tributario y demás normativa vigente, no obstante de ello, las disposiciones del presente Código se aplicarán de manera supletoria, con excepción de lo previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario que se deroga, debiendo a efectos de la base para las posturas del remate observarse lo previsto en el Código Orgánico Administrativo.” (Código Orgánico Administrativo)

Como vemos en esta disposición general, se aplicarán únicamente las disposiciones del Código Tributario en el ámbito tributario, y únicamente el Código Orgánico Administrativo será usado como norma supletoria, por lo que para que el remate o subasta pueda darse por medio de una plataforma electrónica debería reformarse o derogarse las normas pertinentes al remate o subasta que actualmente se encuentran vigentes en el Código Tributario.



Otro punto importante y de vital importancia que se tiene dentro de la disposición general tercera del Código Orgánico Tributario es la derogación expresa del art. 185 del Código tributario que prescribía:

“Art. 185.- Base para las posturas.- La base para las posturas será las dos terceras partes del avalúo de los bienes a rematarse en el primer señalamiento; y la mitad, en el segundo.” (Código Tributario)

Este artículo del Código Tributario fue reemplazado por el art. 302 del Código Orgánico Administrativo:

“Art. 302.- Requisitos de la postura. Las posturas presentadas para primer y segundo señalamiento, no podrán ser inferiores al 100% del avalúo pericial efectuado.” (Código Orgánico Administrativo)

El cambio efectuado en la derogación del art. 285 del Código Tributario y entrada en vigencia del art. 302 del Código Orgánico Administrativo nos deja un cambio significativo en lo que se refieren al monto económico que deben presentarse para las posturas, ya que mientras en el derogado las posturas eran de las dos terceras partes para el primer llamamiento y de la mitad en el segundo, en el Código Orgánico Administrativo deberán ser del mínimo la totalidad del monto económico que tenga el bien a ser rematado o subastado, dicho monto que es el dado por el perito en el avalúo correspondiente, mismo que se realizará de acuerdo a las normas del Código Tributario.

La intención que se tiene con este cambio, es que las administraciones públicas, ya sean estas tributarias o no tributarias puedan lograr la máxima recaudación posible de los bienes que hayan sido embargados y puestos a remate o subasta, así mismo, protegiendo al deudor o coactivado, ya que al rematarse sus bienes para cubrir una deuda que este tenga con una



entidad estatal, en este caso tributaria, su patrimonio no se vea afectado al rematarse sus bienes hasta la mitad de su valor determinado en el avalúo correspondiente, como era dado antes de la entrada en vigencia del Código Orgánico Administrativo.



CONCLUSIONES

Los cambios que se han dado con la entrada en vigencia del Código Orgánico Administrativo son enormes en lo que se refiere a la actuación administrativa en general, pero mínimos en lo que respecta a la materia tributaria, tanto que se podría decir que el Código Orgánico Administrativo asimiló el modo en que se llevan a cabo las actuaciones establecidas dentro del Código Tributario, pero a pesar de eso, como se ha analizado, los cambios que se dieron tienen un gran impacto, tanto en la administración tributaria, como en los contribuyentes.

Sin embargo, a pesar de que nuestro Código Tributario tiene nociones administrativas actualizadas, debe modificarse en su aplicación, en especial en lo que se refiere al remate de los bienes embargados dentro de proceso de ejecución de coactiva, ya que el remate dado en estos procesos de coactiva aún dependen del martilleo, dejando de lado la posibilidad de poder usar los recursos tecnológicos que se tiene hoy en día para realizar la subasta o remate por medio de plataformas electrónicas autorizadas, tal y como se dispone en el Código Orgánico Administrativo; ya que si bien el Código Orgánico Administrativo es norma supletoria del Código Tributario, no podría aplicarse los remates en línea por medio de plataformas electrónicas, debido a que el propio Código Tributario expresamente declara que se efectuará bajo el martilleo; para esto deberían derogarse los artículos 186 respecto de la subasta de los bienes inmuebles y 195 y siguientes respecto de la subasta de los bienes muebles del Código Tributario y aplicárselo expuesto en el Código Orgánico Administrativo, siendo que de manera imperativa debe realizarse esto, para que se realicen de mejor manera las subastas y tengan un mayor alcance al público interesado en ofertas por los bienes a rematarse.



Así mismo, en lo que respecta al recurso de revisión, considero que se debe aplicar lo que establece el Código Orgánico Administrativo, para que de este modo no exista esa dicotomía en lo que respecta a las causales, mismas que podrían llevar a una confusión, por lo que, se tienen que eliminar o reformar las causales dadas en el Código Tributario en su art. 143, para que vayan acorde a lo que establece el Código Orgánico Administrativo en su art. 232.



BIBLIOGRAFÍA

- ASAMBLEA NACIONAL. (19 de Octubre de 2010). COOTAD. Registro Oficial N° 303.
- Asamblea Nacional. (22 de Mayo de 2015). Código Orgánico General de Procesos. Quito: Registro Oficial N° 506.
- Asamblea Nacional Constituyente. (20 de Octubre de 2008). Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial N°449.
- Asamblea Nacional República del Ecuador. (07 de Julio de 2017). Código Orgánico Administrativo. Quito, Ecuador: Registro Oficial N° 31.
- Benítez, M. (2009). *Manual Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Bustos, J. (18 de Febrero de 2009). *Derecho Ecuador*. Obtenido de <https://www.derechoecuador.com/agua-y-aceite-la-simplicidad-administrativa-en-los-tributos>
- Cabanellas, G. (2008). *Diccionario Jurídico Elmental*. Bueno Aires: Heliasta.
- Cabanellas, G. d. (2008). *Diccionario Jurídico Elemental* (19 ed.). Buenos Aires: Heliasta.
- Cartuche, A. (06 de Diciembre de 2012). *Repositorio Instrucional UTPL*. Obtenido de <http://dspace.utpl.edu.ec/bitstream/123456789/4793/1/TesisAngelCartuche.pdf>
- Cassagne, J. C. (2002). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Díaz, S. (26 de Mayo de 2011). *Revista Jurídica Online*. Obtenido de https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2011/05/121_a_166_principios_const.pdf
- Dromi, R. (1998). *Acto Administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina.
- Duque, J. (27 de Septiembre de 2005). *UNLA*. Obtenido de <http://www.unla.mx/iusunla19/opinion/LA%20PROPORCIONALIDAD%20Y%20EQUIDAD.htm>
- Enciclopedia Jurídica. (12 de Noviembre de 2013). *Enciclopedia Jurídica*. Obtenido de <http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/irretroactividad-de-normas-tributarias/irretroactividad-de-normas-tributarias.htm>
- Enciclopedia Jurídica Online. (2018). *Enciclopedia Jurídica Online*. Obtenido de <https://mexico.leyderecho.org/embargo-en-la-via-administrativa/>
- Espinoza, I. (2001). *Derecho de Procedimientos Administrativos*. Lima: Moreno S.A.



- Gordillo, A. (2014). *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas, Tomo 9*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Gordillo, A. (2016). *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas Tomo 4*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Guzmán, C. (2011). *Manual de Procedimiento Administrativo General*. Lima: Instituto Pacífico.
- H. Congreso Nacional. (18 de Marzo de 2002). ERJAFE. Registro Oficial N° 536.
- H. Congreso Nacional. (14 de Junio de 2005). Código Tributario. Quito, Ecuador: Registro Oficial N° 38.
- Hernández, F. (2015). Los principios generales en la normativa tributaria municipal y su infracción por las ordenes fiscales. *Revista Boliviana de Derecho*(19), 360-377.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas. (1984). *Diccionario Jurídico Mexicano Tomo VII P-Reo*. Mexico: Universidad Nacional Autónoma de Mexico.
- Luna, I., & Ríos, G. (2012). *Transparencia, Acceso a la Información Tributaria y el Secreto Fiscal*. Mexico: Jurídica Grijley.
- Martínez, D. (01 de Febrero de 2010). *Derecho Ecuador*. Obtenido de <https://www.derechoecuador.com/el-acto-administrativo-de-efectos-generales>
- Moreno, J. (2014). *Módulo de Derecho Administrativo I*. CUENCA: Universidad de Cuenca.
- Pérez Royo, F. (2012). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Sevilla: Aranzadi.
- Pérez, F. (2012). *Derecho Financiero y Tributario* (12ª ed.). Arazandi.
- Rodríguez-Arana, J., & Angel, M. (2009). *Derecho Administrativo Español. Tomo II*. La Coruña: Gesbiblo.
- Romero, J. (2002). *Derecho Administrativo Especial*. San José: Universidad Estatal a Distancia.
- Saltos, M. (2017). Los principios generales del Derecho Tributario según la Constitución del Ecuador. *Revista Empresarial*, 11(2), 61-67.
- Uribe, L. (Junio de 2013). *Revista de Derecho Público*. Obtenido de https://derechopublico.uniandes.edu.co/components/com_revista/archivos/derechopub/pub362.pdf
- Valdés, R. (2004). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma.